Deutscher Bundestag
11. Wahlperiode

Drucksache 11/3719 (neu)

12. 12. 88

Sachgebiet 41

Unterrichtung

durch die Bundesregierung

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG über den Jahresabschluß und der Richtlinie 83/349/EWG über den konsolidierten Abschluß hinsichtlich der Ausnahmen für kleine und mittlere Gesellschaften sowie der Aufstellung und Offenlegung von Abschlüssen in ECU — KOM(88) 292 endg. — SYN 158

»Rats-Dok. Nr. 9253/88«

DER RAT DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, insbesondere auf Artikel 54,

auf Vorschlag der Kommission,

in Zusammenarbeit mit dem Europäischen Parlament,

nach Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses,

in Erwägung nachstehender Gründe:

Die Koordinierung der einzelstaatlichen Vorschriften über die Gliederung und den Inhalt des Jahresabschlusses und des Lageberichtes sowie über die Bewertungsmethoden und die Offenlegung dieser Unterlagen, insbesondere bei der Aktiengesellschaft und der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, ist das Ziel der Richtlinie 78/660/EWG [1]) in der Fassung der Akte über den Beitritt Spaniens und Portugals.

[1]) ABl. Nr. L 222 vom 14. August 1978, S. 11

Nach den Entschließungen des Rats vom 3. November 1986 [2]) und vom 30. Juni 1988 [3]) über die Verbesserung der Rahmenbedingungen für Unternehmen und die Förderung der Entwicklung von Unternehmen, insbesondere von kleinen und mittleren Unternehmen, in der Gemeinschaft [3]) sind die administrativen Anforderungen, die an die kleinen und mittleren Unternehmen gestellt werden, soweit als möglich zu vereinfachen, insbesondere ist die Richtlinie 78/660/EWG im Sinne einer weiteren substantiellen Erleichterung zu prüfen.

Die Richtlinie 78/660/EWG erlaubt den Mitgliedstaaten, für bestimmte Gesellschaften wegen ihrer geringeren wirtschaftlichen und sozialen Bedeutung Ausnahmen zuzulassen. Die Mitgliedstaaten haben von dieser Möglichkeit in sehr unterschiedlicher Weise Gebrauch gemacht. Die Tatsache, daß kleine und mittlere Gesellschaften Ausnahmen in einem Mitgliedstaat in Anspruch nehmen können, in einem anderen jedoch nicht, kann zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen kleinen und mittleren Gesellschaften

[2]) ABl. Nr. C 287 vom 14. November 1986, S. 1
[3]) ABl. Nr. C 197 vom 27. Juli 1988, S. 6

Gemäß Artikel 2 Satz 2 des Gesetzes vom 27. Juli 1957 zugeleitet mit Schreiben des Chefs des Bundeskanzleramtes vom 2. Dezember 1988 — 121 — 680 70 — E — Ge 133/88.

Diese Vorlage ist mit Schreiben der Kommission der Europäischen Gemeinschaften vom 24. Oktober 1988 dem Herrn Präsidenten des Rates der Europäischen Gemeinschaften übermittelt worden.

Die Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu der genannten Kommissionsvorlage ist vorgesehen.

Mit der unmittelbar bevorstehenden Beschlußfassung durch den Rat ist zu rechnen.

Gemäß § 93 Satz 3 GO-BT am 12. Dezember 1988 angefordert, siehe auch Drucksache 11/3703 Nr. 2.1.

der verschiedenen Mitgliedstaaten führen. Dies kann das Ziel der Richtlinie beeinträchtigen, die Vergleichbarkeit und Gleichwertigkeit der im Jahresabschluß enthaltenen Informationen zu sichern.

Aus Gründen der Vereinfachung und der Koordinierung sollen die in der Richtlinie 78/660/EWG für kleine Gesellschaften im Bereich der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung von Abschlüssen vorgesehenen Ausnahmen obligatorisch werden.

Unter diesem Blickwinkel erscheint es angebracht, bestimmte kleine Gesellschaften, die den Charakter einer geschlossenen Gesellschaft haben, vom Anwendungsbereich der Richtlinie 78/660/EWG auszunehmen, zugleich jedoch einen angemessenen Schutz von Gesellschaftern und Dritten zu gewährleisten. Eine derartige Ausnahme ist auch im Hinblick auf die Vollendung des Binnenmarktes gerechtfertigt, da die Beteiligung solcher Gesellschaften am innergemeinschaftlichen Handel wenig wahrscheinlich ist.

Die Unterschiede im wirtschaftlichen Umfeld zwischen den Mitgliedstaaten rechtfertigen eine gewisse Flexibilität bei der Definition der kleinen und mittleren Gesellschaften.

Schließlich soll allen Gesellschaften auch die Möglichkeit eingeräumt werden, im Anhang des Jahresabschlusses bestimmte Angaben über Bezüge sowie Vorschüsse und Kredite, die den Geschäftsführern gewährt werden, nicht zu machen, wenn das Verwaltungs- oder Leitungsorgan nur aus einer Person besteht.

Ferner sind die Verpflichtungen der kleinen Gesellschaften hinsichtlich der Aufstellung und Offenlegung des Anhangs zu erleichtern. So können diese Gesellschaften von der Verpflichtung befreit werden, im Anhang bestimmte Angaben zu machen, die für Gesellschaften geringeren Umfangs weniger bedeutsam sind. Aus der gleichen Erwägung sollen derartige Gesellschaften von der Verpflichtung zur Aufstellung eines Lageberichts befreit werden, sofern gewisse wichtige Informationen, die normalerweise in diesem Bericht erscheinen, in den Anhang aufgenommen werden.

Es gibt Gründe, den kleinen und mittleren Gesellschaften zu gestatten, die Unterlagen der Rechnungslegung am Sitz der Gesellschaft für jedermann zur Verfügung zu halten; dabei darf jedoch der Grundsatz, daß die Unterlagen ohne Einschränkung zur Verfügung stehen müssen, nicht angetastet werden.

Es ist wichtig, den Fortschritt der europäischen Währungsintegration auch dadurch zu fördern, daß den Gesellschaften gestattet wird, ihre Abschlüsse in ECU aufzustellen und offenzulegen. In der Hinsicht gilt es, die Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG [1]) in der Fassung der Akte über den Beitritt Spaniens und Portugals zu ergänzen und die Gesellschaften, die von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, zu verpflichten, die Umrechnungsmethode im Anhang anzugeben —

[1]) ABl. Nr. L 193 vom 18. Juli 1983

HAT FOLGENDE RICHTLINIE BESCHLOSSEN:

ABSCHNITT 1

Ausnahme für kleine und mittlere Gesellschaften

Artikel 1

In die Richtlinie 78/660/EWG des Rats wird folgender Artikel 1a eingefügt:

„Artikel 1a

1. Die Bestimmungen dieser Richtlinie sind nicht anwendbar auf die in Artikel 11 bezeichneten Gesellschaften, sofern die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

   a) die Gesellschaft ist nicht mit anderen Unternehmen verbunden im Sinne von Artikel 41 der Richtlinie 83/349/EWG und sie steht auch nicht in einem Beteiligungsverhältnis zu einem anderen Unternehmen;

   b) die Aktionäre oder Gesellschafter der Gesellschaft sind dieselben Personen wie die Mitglieder des Verwaltungs- oder Leitungsorgans und sind außerdem natürliche Personen;

   c) die Aktien oder Anteile der Gesellschaft lauten auf den Namen und können nach der Satzung oder dem Errichtungsakt nicht ohne Zustimmung der Gesellschaft übertragen werden;

   d) die Ausnahme ist nach Artikel 3 der Richtlinie 68/151/EWG offengelegt.

2. Die Mitgliedstaaten nehmen geeignete Sanktionen in ihre Rechtsvorschriften für den Fall auf, daß diese Gesellschaften keine ordnungsmäßige Buchführung haben.

3. Sofern die Mitgliedstaaten diesen Gesellschaften vorschreiben, den Jahresabschluß, der den Aktionären oder Gesellschaftern vorgelegt wird, entsprechend einer Gliederung aufzustellen, darf diese nicht über das hinausgehen, was die vorliegende Richtlinie für die in Artikel 11 bezeichneten Gesellschaften vorschreibt."

Artikel 2

Artikel 2 Abs. 6 der Richtlinie 78/660/EWG erhält folgende Fassung:

„6. Mit Ausnahme der in Artikel 11 bezeichneten Gesellschaften können die Mitgliedstaaten gestatten oder vorschreiben, daß in dem Jahresabschluß neben den Angaben, die aufgrund dieser Richtlinie erforderlich sind, weitere Angaben gemacht werden."

Artikel 3

Artikel 4 Abs. 1 letzter Satz der Richtlinie 78/660/EWG erhält folgende Fassung:

„Mit Ausnahme der in Artikel 11 bezeichneten Gesellschaften können die Mitgliedstaaten eine solche weitere Untergliederung oder die Hinzufügung eines neuen Postens vorschreiben."

Artikel 4

Artikel 11 der Richtlinie 78/660/EWG erhält folgende Fassung:

„Artikel 11

1. Die Gesellschaften, bei denen am Bilanzstichtag die Grenzen von zwei der drei folgenden Größenmerkmale, nämlich

   — Bilanzsumme: 1 550 000 ECU

   — Nettoumsatzerlöse: 3 200 000 ECU

   — durchschnittliche Anzahl der während des Geschäftsjahres Beschäftigten: 50

   nicht überschritten werden, können eine verkürzte Bilanz aufstellen, in die nur die in den Artikeln 9 und 10 vorgesehenen mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten aufgenommen werden, wobei die bei dem Posten D.II der Aktiva und dem Posten G der Passiva des Artikels 9 sowie bei dem Posten D.II des Artikels 10 in Klammern verlangten Angaben gesondert, jedoch zusammengefaßt für jeden betroffenen Posten, zu machen sind.

   Artikel 15 Abs. 3a und Abs. 4 sind auf die verkürzte Bilanz nicht anwendbar.

2. Die Mitgliedstaaten können jedoch die im Absatz 1 bezeichneten Größenmerkmale für die Bilanzsumme und die Nettoumsatzerlöse um bis zu 50% erhöhen oder herabsetzen, dies jedoch nur gleichzeitig und in gleichem Verhältnis. Die im Absatz 1 bezeichnete durchschnittliche Anzahl der Beschäftigten kann von den Mitgliedstaaten niedriger, aber nicht unterhalb von 25 festgesetzt werden."

Artikel 5

Artikel 27 der Richtlinie 78/660/EWG erhält folgende Fassung:

„Artikel 27

1. Die Mitgliedstaaten gestatten den in Artikel 11 bezeichneten Gesellschaften und können gestatten, daß die anderen Gesellschaften, bei denen am Bilanzstichtag die Grenzen von zwei der drei folgenden Größenmerkmale, nämlich

   — Bilanzsumme: 6 200 000 ECU

   — Nettoumsatzerlöse: 12 800 000 ECU

   — durchschnittliche Anzahl der während des Geschäftsjahres Beschäftigten: 250

   nicht überschritten werden, folgendermaßen von den in den Artikeln 23 bis 26 aufgeführten Gliederungen abweichen können:

   a) in Artikel 23: Zusammenfassung der Posten 1 bis 5 zu einem Posten unter der Bezeichnung „Rohergebnis";

   b) in Artikel 24: Zusammenfassung der Posten A.1, A.2 und B.1 bis B.4 zu einem Posten unter der Bezeichnung „Rohertrag" oder gegebenenfalls „Rohaufwand";

   c) in Artikel 25: Zusammenfassung der Posten 1, 2, 3 und 6 zu einem Posten unter der Bezeichnung „Rohergebnis";

   d) in Artikel 26: Zusammenfassung der Posten A.1, B.1 und B.2 zu einem Posten unter der Bezeichnung „Rohertrag" oder gegebenenfalls „Rohaufwand".

   Artikel 12 ist anzuwenden.

2. Die Mitgliedstaaten können jedoch für die Anwendung dieser Richtlinie die im Absatz 1 bezeichneten Größenmerkmale für die Bilanzsumme und die Nettoumsatzerlöse um bis zu 50% erhöhen, jedoch nur gleichzeitig und im gleichen Verhältnis."

Artikel 6

Artikel 30 der Richtlinie 78/660/EWG erhält folgende Fassung:

„Artikel 30

Die Mitgliedstaaten lassen bei den in Artikel 11 bezeichneten Gesellschaften zu und können bei den übrigen Gesellschaften zulassen, daß die Steuern auf das Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit und die Steuern auf das außerordentliche Ergebnis zusammengefaßt und in der Gewinn- und Verlustrechnung unter einem Posten ausgewiesen werden, der vor dem Posten „Sonstige Steuern, soweit nicht unter obigen Posten enthalten" steht. In diesem Fall wird der Posten „Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit nach Abzug der Steuern" in den Gliederungen der Artikel 23 bis 26 gestrichen.

Wird diese Ausnahmeregelung angewandt, so müssen die Gesellschaften, mit Ausnahme der in Artikel 11 bezeichneten, im Anhang angeben, in welchem Umfang die Steuern das Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Ergebnis belasten."

Artikel 7

In Artikel 43 der Richtlinie 78/660/EWG wird der folgende Absatz 3 eingefügt:

„3. Die Mitgliedstaaten können zulassen, daß die in Absatz 1 Ziff. 12 und 13 vorgesehenen Angaben nicht gemacht werden, wenn das Verwaltungs-

oder Leitungsorgan der Gesellschaft nur aus einer einzigen Person besteht."

Artikel 8

Artikel 44 der Richtlinie 78/660/EWG erhält folgende Fassung:

„Artikel 44

1. Die in Artikel 11 bezeichneten Gesellschaften können einen verkürzten Anhang aufstellen, der die in Artikel 43 Abs. 1 Nummern 5 bis 13 verlangten Angaben nicht enthält. Jedoch sind im Anhang zusammengefaßt für alle betreffenden Posten die in Artikel 43 Abs. 1 Nummer 6 verlangten Angaben zu machen.
2. Die im Absatz 1 bezeichneten Gesellschaften sind darüber hinaus von der Verpflichtung befreit, die in Artikel 15 Abs. 3a und Abs. 4, in den Artikeln 18, 21 und 29 Abs. 2, in Artikel 34 Abs. 2, in Artikel 40 Abs. 2 und in Artikel 42 Unterabs. 2 verlangten Angaben zu machen.

Artikel 12 ist anzuwenden."

Artikel 9

In Artikel 45 der Richtlinie 78/660/EWG erhält Absatz 1 Unterabs. 1 am Anfang folgende Fassung:

„Die Mitgliedstaaten gestatten den in Artikel 11 bezeichneten Gesellschaften und können den übrigen Gesellschaften gestatten, daß die in Artikel 43 Abs. 1 Ziffer 2 geforderten Angaben:"

Artikel 10

In Artikel 46 der Richtlinie 78/660/EWG wird der folgende Absatz 3 eingefügt:

„3. Die in Artikel 11 bezeichneten Gesellschaften sind zur Aufstellung eines Lageberichtes nicht verpflichtet, sofern sie die in Absatz 2 a und b verlangten Angaben im Anhang machen."

Artikel 11

Artikel 47 der Richtlinie 78/660/EWG wird wie folgt geändert:

1. Absatz 2 erhält folgende Fassung:

„2. Abweichend von Absatz 1 können die in Artikel 11 bezeichneten Gesellschaften offenlegen:

a) eine verkürzte Bilanz nach Artikel 11;

b) einen verkürzten Anhang nach Artikel 44.

Artikel 12 ist anzuwenden.

Im übrigen sind diese Gesellschaften nicht verpflichtet, ihre Gewinn- und Verlustrechnung offenzulegen."

2. Am Schluß von Artikel 47 wird der folgende Absatz 4 eingefügt:

Dieser Absatz ist auf Gesellschaften, die sich bei der Emission von Wertpapieren an das Publikum gewendet haben, nicht anwendbar.

„4. Abweichend von Absatz 1 Unterabs. 1 gestatten die Mitgliedstaaten den in Artikel 11 bezeichneten Gesellschaften, und können sie den in Artikel 27 bezeichneten Gesellschaften gestatten, die Unterlagen der Rechnungslegung, die nach dieser Richtlinie offenzulegen sind, am Sitz der Gesellschaft zur Einsichtnahme für jedermann bereitzuhalten. Ausfertigungen dieser Unterlagen müssen auf bloßen Antrag von jedermann erhältlich sein, auch auf dem Postwege. Das dafür berechnete Entgelt darf die Verwaltungskosten nicht übersteigen.

Die Mitgliedstaaten schreiben im übrigen vor, daß durch Bekanntmachung eines Hinweises nach Artikel 3 Abs. 4 der Richtlinie 68/151/EWG bekanntgemacht wird, wo die Unterlagen verfügbar sind. Sie sehen geeignete Sanktionen für den Fall vor, daß die in diesem Absatz vorgesehene Bekanntmachung unterbleibt.

Dieser Absatz ist auf Gesellschaften, die sich bei der Emission von Wertpapieren an das Publikum gewendet haben, nicht anwendbar.

Artikel 12

Artikel 51 Abs. 2 der Richtlinie 78/660/EWG erhält folgende Fassung:

„Die in Artikel 11 bezeichneten Gesellschaften werden von der in Absatz 1 genannten Verpflichtung befreit.

Artikel 12 ist anzuwenden."

ABSCHNITT 2

Aufstellung und Offenlegung von Abschlüssen in ECU

Artikel 13

In die Richtlinie 78/660/EWG wird der folgende Abschnitt 11a eingefügt:

„Abschnitt 11 a

Aufstellung und Offenlegung von Abschlüssen in ECU

Artikel 51 a

Die Gesellschaften können ihren Jahresabschluß in ECU aufstellen und offenlegen. Dabei ist der am Bilanzstichtag gültige Umrechnungskurs zugrundezulegen. Die angewandte Umrechnungsmethode ist im Anhang anzugeben."

Artikel 14

In die Richtlinie 83/319/EWG wird der folgende Abschnitt 5 a eingefügt:

„Abschnitt 5 a

Aufstellung und Offenlegung des konsolidierten Abschlusses in ECU

Artikel 38 a

Der konsolidierte Abschluß kann in ECU aufgestellt und offengelegt werden. Dabei ist der am Bilanzstichtag gültige Umrechnungskurs zugrundezulegen. Die angewandte Umrechnungsmethode ist im Anhang anzugeben."

ABSCHNITT 3

Schlußbestimmungen

Artikel 15

1. Die Mitgliedstaaten erlassen vor dem 1. Januar 1990 die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften, um dieser Richtlinie nachzukommen. Sie setzen die Kommission unverzüglich davon in Kenntnis.

2. Die Mitgliedstaaten können vorsehen, daß die in dieser Richtlinie bezeichneten Vorschriften erstmals auf die Abschlüsse des am 1. Januar 1992 oder im Laufe des Jahres 1992 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden sind.

3. Die Mitgliedstaaten teilen der Kommission den Wortlaut der wichtigsten innerstaatlichen Rechtsvorschriften mit, die sie auf dem unter diese Richtlinie fallenden Gebiet erlassen.

Artikel 16

Die Richtlinie ist an alle Mitgliedstaaten gerichtet.

Task Force PME

Fiche d'impact sur la competitivite et l'emploi

I. Quelle est la justification principale de la mesure?

1. Alléger sensiblement les obligations comptables des PME.
2. Permettre aux sociétés qui le désirent de libeller leurs comptes en ECUs.

II. Caractéristiques des entreprises concernées. En particulier:

a) Y a-t-il un grand nombre de PME? Les mesures proposées, à l'exception de celles relatives à l'utilisation de l'ECU, concernent exclusivement les PME. La définition des «petites» et «moyennes» sociétés est révisée de manière à permettre une flexibilité accrue aux Etats membres, tant à la hausse qu'à la baisse (articles 4 et 5 de la proposition).

b) Note-t-on des concentrations dans des régions? Non I. éligibles aux aides régionales des Etats membres?
II. éligibles au FEDER?

III. Quelles sont les obligations imposées directement aux entreprises?

Nulles, puisque la mesure vise à supprimer une partie des obligations imposées actuellement.

IV. Quelles sont les obligations susceptibles d'être imposées indirectement aux entreprises via les autorités locales?

Pour les petites sociétés définies à l'Article 1, les Etats membres définiront eux-mêmes le régime comptable applicable, qui ne pourra cependant être plus lourd que le régime découlant du droit communautaire.

V. Y a-t-il des mesures spéciales pour les PME? Lesquelles?

- L'article 1 permet une exemption totale de certaines petites sociétés «fermées»;
- Concernant les autres «petites» soclétés, les simplifications jusqu'alors optionnelles pour les Etats membres deviennent obligatoires, et de nouvelles simplifications sont proposées concernant l'établissement et la publicité des comptes;
- Concernant les sociétés «moyennes», la possibilité de réviser les seulis à la hausse permet d'étendre certaines simplifications optionnelles à un plus grand nombre d'etreprises; de plus, des simplifications optionnelles en matière de publicité sont introduites.

VI. Quel est l'effet prévisible

a) sur la compétitivité des entreprises?

Effet positif résultant d'une réduction des charges administratives

b) sur l'emploi?

Pas d'effet direct

VII. Les partenaires sociaux ont-ils été consultés? Quels sont leurs avis?

La réflexion de la Commission a été menée depuis de longs mois en liaison avec les milieux concernés dont les avis ont été recueillis grâce à leurs notes écrites, par la diffusion de questionnaires ainsi que via le comité de contact «Directives Comptables».

Begründung

I. Allgemeine Erwägungen

Ausnahmen für kleine und mittlere Gesellschaften

Die Vierte Richtlinie vom 25. Juli 1978[1]) hat für alle Kapitalgesellschaften gleichwertige Regeln über die Aufstellung, Offenlegung und Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichtes eingeführt. Die Richtlinie erlaubt jedoch den Mitgliedstaaten, Ausnahmen für bestimmte Gesellschaften wegen ihrer geringeren wirtschaftlichen und sozialen Bedeutung vorzusehen.

Die für die Ausnahmen in Betracht kommenden Gesellschaften werden in den Artikeln 11 und 27 der Richtlinie bezeichnet. Ihre Definition beruht auf drei Kriterien: Bilanzsumme, Nettoumsatzerlöse und Zahl der Beschäftigten.

Die Schwellenwerte zweier dieser Kriterien sind durch die Richtlinie des Rates vom 27. November 1984[2]) unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen und monetären Entwicklung in der Gemeinschaft geändert worden. Der Gegenwert des in ECU ausgedrückten Betrages in nationaler Währung ist der vom 25. Juli 1983. Bei dieser Umrechnung darf um höchstens 10 % nach oben abgewichen werden.

Kleine Gesellschaften (Artikel 11) sind solche, bei denen am Bilanzstichtag die Grenze von zwei der drei Größenmerkmale nicht überschritten werden:

- Bilanzsumme: 1 550 000 ECU
- Nettoumsatzerlöse: 3 200 000 ECU
- durchschnittliche Anzahl der während des Geschäftsjahres Beschäftigten: 50

Mittlere Gesellschaften (Artikel 27) sind solche, bei denen am Bilanzstichtag die Grenze von zwei der drei Größenmerkmale nicht überschritten werden:

- Bilanzsumme: 6 200 000 ECU
- Nettoumsatzerlöse: 12 800 000 ECU
- durchschnittliche Anzahl der während des Geschäftsjahres Beschäftigten: 250

Die Ausnahmen betreffen die Aufstellung des Jahresabschlusses (Artikel 11, 27 und 44), die Offenlegung vom Jahresabschluß und Lagebericht (Artikel 47) sowie die Pflichtprüfung durch einen oder mehrere dafür zugelassene Personen (Artikel 51).

1) Kleinen Gesellschaften kann von den Mitgliedstaaten erlaubt werden:
   - die Aufstellung einer verkürzten Bilanz (Artikel 11), einer verkürzten Gewinn- und Verlustrechnung (Artikel 27) sowie eines verkürzten Anhangs (Artikel 44);
   - die Offenlegung einer verkürzten Bilanz und eines verkürzten Anhangs (Artikel 47 Abs. 2);
   - die Befreiung von der Offenlegung der Gewinn- und der Verlustrechnung, des Lageberichts und des Prüfungsberichts (Artikel 47 Abs. 2);
   - die Befreiung von der Pflichtprüfung (Artikel 51 Abs. 2).

2) Mittleren Gesellschaften kann von den Mitgliedstaaten erlaubt werden:
   - die Aufstellung einer verkürzten Gewinn- und Verlustrechnung (Artikel 27);
   - die Offenlegung einer verkürzten Bilanz, einer verkürzten Gewinn- und Verlustrechnung und eines verkürzten Anhangs (Artikel 47 Abs. 3).

Die Mitgliedstaaten haben in unterschiedlicher Weise von den möglichen Ausnahmen zugunsten der kleinen und mittleren Gesellschaften Gebrauch gemacht. Dies entspricht nicht den Zielen der Richtlinie, die insbesondere darauf ausgerichtet ist, gleiche Bedingungen für diese Gesellschaften innerhalb der Gemeinschaft herzustellen. Darüber hinaus stellte sich im Rahmen des vom Rat am 3. November 1986 verabschiedeten gemeinschaftlichen Aktionsprogramms für Klein- und Mittelbetriebe die Frage, ob nicht über eine periodische Anpassung der Größenmerkmale für die kleinen und mittleren Gesellschaften hinaus die betreffenden Ausnahmen einerseits mit dem Ziel einer stärkeren Angleichung der Rechnungslegungspflichten dieser Gesellschaften und andererseits im Hinblick auf weitere Erleichterungen zu deren Gunsten untersucht werden müssen. Mehrere Lösungsansätze wurden entwickelt. Diese waren Gegenstand eingehender Diskussionen in dem nach Artikel 52 der Vierten Richtlinie eingesetzten Kontaktausschuß.

Bezüglich der weiteren Angleichung der Rechnungslegungspflichten der kleinen Gesellschaften wurde die Frage aufgeworfen, ob nicht die in der Richtlinie vorgesehenen Ausnahmen verbindlichen Charakter haben sollten. Aus der bisherigen Option für die Mitgliedstaaten zur Gewährung dieser Ausnahmen würde dann ein unmittelbares Wahlrecht für die kleinen Gesellschaften. Diese Idee wurde in die Richtlinie aufgenommen. Sie hat den Vorzug, daß alle kleinen Gesellschaften die in der Vierten Richtlinie vorgesehenen Ausnahmen in Anspruch nehmen können. Das hat eine weitere Angleichung zur Folge, die gleichzeitig dem Wunsch der Mitgliedstaaten sowie der Kommission nach zusätzlichen Erleichterungen für kleine und mittlere Gesellschaften entspricht.

Was die Einräumung zusätzlicher Ausnahmen angeht, wurden mehrere Ideen entwickelt. Die weitest-

[1]) Richtlinie 78/660/EWG — ABl. Nr. L 222 vom 14. August 1978

[2]) ABl. Nr. L 314 vom 4. Dezember 1984

gehende ist zweifellos die, alle kleinen und mittleren Gesellschaften von der Anwendung der Vierten Richtlinie zu befreien. Diese Idee hat den Vorzug der Einfachheit. Sie stellt jedoch die gesamte durch die der Vierten Richtlinie eingeleitete Harmonisierung auf dem Gebiet der Rechnungslegung in Frage. Bei ihrer Verwirklichung würden von ungefähr 3 Millionen Kapitalgesellschaften in der Gemeinschaft etwa 2,5 Millionen nicht mehr in den Anwendungsbereich der 4. Richtlinie fallen. Die beträchtlichen Anstrengungen der Mitgliedstaaten, in denen die 4. Richtlinie seit mehreren Jahren umgesetzt ist, den neuen Rechnungslegungsvorschriften bei den Kapitalgesellschaften Geltung zu verschaffen, wären vergebens gewesen.

Statt dessen nimmt die vorliegende Richtlinie vom Anwendungsbereich der 4. Richtlinie bestimmte der kleinen Gesellschaften aus, die den Charakter einer geschlossenen Gesellschaft haben. Für diese stellt sich das Problem des Schutzes der Interessen der Gesellschafter und Dritter anders. Nach den Kriterien, die zur Definition dieser Gesellschaften ausgewählt wurden, gibt es bei diesen keine Minderheitsaktionäre, und die Gläubigerinteressen werden durch die Verpflichtung der Mitgliedstaaten geschützt, geeignete Sanktionen für den Fall vorzusehen, daß diese Gesellschaften keine ordnungsmäßige Buchführung haben. Es ist auf die Bedeutung dieser Ausnahme hinzuweisen, von der eine erhebliche Anzahl von Unternehmen in der Gemeinschaft erfaßt wird. Im Hinblick auf die Vollendung des Binnenmarktes rechtfertigt sich diese Ausnahme, da die Beteiligung dieser Unternehmen am innergemeinschaftlichen Handel wenig wahrscheinlich ist.

Eine andere Idee betrifft die Überprüfung der den kleinen und mittleren Gesellschaften gewährten Ausnahmen mit dem Ziel, diese Gesellschaften von denjenigen Vorschriften zu befreien, die nicht unbedingt notwendig sind. Diese Idee wurde allerdings nur für die kleinen Gesellschaften in die vorliegende Richtlinie aufgenommen. Solche Gesellschaften werden in Zukunft von der Verpflichtung zu bestimmten Angaben im Anhang befreit. Ferner sieht der Vorschlag zum Schutz der Privatsphäre der Mitglieder der Gesellschaftsorgane für die Mitgliedstaaten die Möglichkeit vor, jede Kapitalgesellschaft von Angaben im Anhang über die Bezüge der Mitglieder der Gesellschaftsorgane sowie diesen von der Gesellschaft gewährten Vorschüsse und Kredite zu befreien, wenn das Gesellschaftsorgan aus nur einer einzigen Person besteht. Hinsichtlich der Definition der kleinen und mittleren Gesellschaften räumt die vorliegende Richtlinie eine gewisse Flexibilität bei der Festsetzung der Schwellenwerte für die Bilanzsumme und die Nettoumsatzerlöse ein.

Außerdem können die Mitgliedstaaten bei der Definition der kleinen Gesellschaften die Anzahl der Beschäftigten nicht höher als 50 und nicht niedriger als 25 festlegen.

Bezüglich der Offenlegung von Unterlagen der Rechnungslegung ändert die Richtlinie nichts an der grundsätzlichen Verpflichtung, nach der alle Kapitalgesellschaften ihre Abschlüsse offenlegen und diese für jedermann ohne Einschränkung zugänglich sein müssen. Um jedoch das Verwaltungsverfahren für die kleinen und mittleren Gesellschaften zu erleichtern, gestattet es die Richtlinie diesen Gesellschaften, unter bestimmten Voraussetzungen ihre Rechnungslegungsunterlagen am Sitz der Gesellschaft bereitzuhalten, statt zu dem Register einzureichen, das die Erste gesellschaftsrechtliche Richtlinie (68/151/EWG) vorsieht.

Aufstellung und Offenlegung von Abschlüssen in ECU

Unternehmen mit grenzüberschreitenden Tätigkeiten innerhalb der Gemeinschaft können ein Interesse an der Aufstellung ihrer Abschlüsse in ECU statt in der nationalen Währung ihres Sitzstaates haben. Die Verwendung des ECU als Währung zur Aufstellung von Abschlüssen ist jedoch zur Zeit in den meisten Mitgliedstaaten der Gemeinschaft nicht erlaubt. Während die Vierte und die Siebente Richtlinie die Aufstellung von Abschlüssen in ECU nicht verbieten, schreiben mehrere Mitgliedstaaten die Aufstellung in nationaler Währung vor. Die vorliegende Richtlinie erlaubt Gesellschaften, die dies wünschen, die Verwendung des ECU. Eine solche Möglichkeit zu eröffnen, gehört zur Politik der Kommission, durch verstärkte Verwendung des ECU den Prozeß der europäischen Währungsintegration zu fördern.

II. Erläuterungen zu den Artikeln

Artikel 1

Ziel dieses Artikels ist die Befreiung bestimmter kleiner geschlossener Gesellschaften vom Anwendungsbereich der Richtlinie. Zur Definition dieser Gesellschaften bezieht sich die Vorschrift zunächst auf Artikel 11 der Vierten Richtlinie, der durch Artikel 4 der vorliegenden Richtlinie einige Änderungen erfährt.

Ferner darf die Gesellschaft nicht einem Konzern angehören; die Mitglieder der Gesellschaftsorgane und die Gesellschafter müssen dieselben und außerdem natürliche Personen sein; es muß sich um eine geschlossene Gesellschaft handeln, was bedeutet, daß über ihre Aktien oder Anteile nicht frei verfügt werden kann; die Inanspruchnahme der Befreiung ist nach Artikel 3 der 1. Richtlinie vom 9. März 1968 offenzulegen[3]).

Zum Schutze Dritter, die mit diesen Gesellschaften in Verbindung treten, verpflichtet die Richtlinie die Mitgliedstaaten zur Einführung geeigneter Sanktionen für den Fall, daß die befreiten Gesellschaften keine ordnungsmäßige Buchführung haben. Es versteht sich von selbst, daß diese Gesellschaften — falls sie es wünschen — entsprechend den Regeln der Vierten Richtlinie, die im Bereich der Rechnungslegung allgemeines Recht sind, verfahren können. Die von den Mitgliedstaaten vorzusehenden Sanktionen werden in der Richtlinie nicht festgelegt; sie können zivilrechtlicher oder strafrechtlicher Natur sein.

3) Richtlinie 68/151/EWG — ABl. Nr. L 65 vom 14. März 1968

Falls die Mitgliedstaaten Gliederungen für den Jahresabschluß vorschreiben, der zur Unterrichtung der Aktionäre oder Gesellschafter bestimmt ist, dürfen die Anforderungen dafür nicht über die hinausgehen, welche in der 4. Richtlinie an kleine Gesellschaften gestellt werden.

Artikel 2 und 3

Diese Vorschriften sind die logische Konsequenz des nunmehr obligatorischen Charakters der in der 4. Richtlinie vorgesehenen Ausnahmen für kleine Gesellschaften. Es muß in der Tat vermieden werden, daß die größere Harmonisierung, die sich aus der Verpflichtung zur Gewährung der Ausnahmen ergibt, durch die Möglichkeit wieder zunichte gemacht wird, daß die Mitgliedstaaten den betreffenden Gesellschaften zusätzliche Informationspflichten auferlegen oder die weitere Untergliederung bestimmter Posten der Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung vorschreiben.

Artikel 4

Nach dieser Bestimmung können alle kleinen Gesellschaften ihre Bilanz nach einem verkürzten Schema aufstellen. Darüber hinaus brauchen diese Gesellschaften nicht mehr die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens sowie der Aufwendungen für die Errichtung und Erweiterung des Unternehmens in der Bilanz darzustellen.

Absatz 2 gibt den Mitgliedstaaten eine gewisse Flexibilität für die Definition der Kleinen Gesellschaften, denn er erlaubt eine Erhöhung oder Verminderung der Schwellenwerte „Bilanzsumme" und „Nettoumsatzerlöse" bis zu 50 % sowie eine Spanne von 25 bis 50 für das Größenmerkmal „Anzahl der Beschäftigten".

Artikel 5

Dieser Artikel erlaubt den kleinen Gesellschaften die Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung nach einem verkürzten Schema. Er erlaubt außerdem den Mitgliedstaaten, für die Definition der mittleren Gesellschaften die Schwellenwerte „Bilanzsumme" und „Nettoumsatzerlöse" um 50 % zu erhöhen.

Artikel 6

Nach diesem Artikel brauchen kleine Gesellschaften in ihrer Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang die Steuern auf das Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit sowie die Steuer auf das außerordentliche Ergebnis nicht mehr getrennt aufzuführen.

Artikel 7

Nach Artikel 43 Abs. 1 Ziffern 12 und 13 müssen die Gesellschaften im Anhang Angaben machen über die für ihre Tätigkeit gewährten Bezüge der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans sowie über die diesen Personen gewährten Vorschüsse und Kredite. Diese Angaben sind zusammengefaßt für jede dieser Personengruppe zu machen. Solche Angaben können indessen dann bedenklich sein, wenn sie eine einzige Person betreffen. Deshalb sind die Mitgliedstaaten nicht mehr verpflichtet, diese Angaben zu verlangen, wenn das Verwaltungs- oder Leitungsorgan aus nur einer einzigen Person besteht.

Artikel 8

Die Vorschrift enthält erhebliche Erleichterungen für kleine Gesellschaften, die im Anhang bestimmte Angaben nicht mehr zu machen brauchen, weil diese bei Gesellschaften von geringerem Umfang als nicht so bedeutsam angesehen werden können. Es handelt sich insbesondere um folgende Angaben:

— die Beträge der den Mitgliedern des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans gewährten Vorschüsse und Kredite (Artikel 43 Abs. 1 Ziffer 13);

— die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens sowie der Aufwendungen für die Errichtung und Erweiterung des Unternehmens (Artikel 15 Abs. 3 a und 4);

— die Erläuterungen der Erträge und Aufwendungen, wenn sie Posten der Rechnungsabgrenzung sind, unter „Forderungen" oder „Verbindlichkeiten" ausgewiesen wurden und einen größeren Umfang erreichen (Artikel 18 und 21);

— die Erläuterung des Betrags und der Art der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen sowie der einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen, wenn sie für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind (Artikel 29 Abs. 2);

— die Erläuterung des Inhalts des Postens „Aufwendungen für die Errichtung und Erweiterung des Unternehmens" (Artikel 34 Abs. 2);

— die Ausweisung des Unterschiedsbetrags zwischen dem Buchwert des Vorratsvermögens und dem letzten vor dem Bilanzstichtag bekannten Marktpreis (Artikel 40 Abs. 2);

— die Erläuterung der Rückstellungen, die in der Bilanz unter „Sonstige Rückstellungen" ausgewiesen sind, sofern sie einen gewissen Umfang haben (Artikel 42 Unterabs. 2).

Artikel 9

Dieser Artikel erlaubt es kleinen Gesellschaften, eine Aufstellung über die Unternehmen, an denen sie Beteiligungen haben, zum Register einzureichen, statt darüber Angaben im Anhang des Jahresabschlusses zu machen.

Artikel 10

Kleine Gesellschaften sind nicht mehr verpflichtet, einen Lagebericht zu erstellen, sofern sie im Anhang sonst im Lagebericht enthaltene Informationen geben, und zwar über Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach Schluß des Geschäftsjahres eingetreten sind, sowie über den Erwerb eigener Aktien nach der Zweiten Richtlinie[4]) vom 13. Dezember 1976.

Artikel 11

Kleine Gesellschaften können nach diesem Artikel eine verkürzte Bilanz sowie einen verkürzten Anhang offenlegen. Darüber hinaus sind sie nicht verpflichtet, ihre Gewinn- und Verlustrechnung offenzulegen.

Dieser Artikel eröffnet für kleine und mittlere Gesellschaften die Möglichkeit, die Unterlagen der Rechnungslegung am Sitz der Gesellschaft für jedermann bereitzuhalten. Kleine Gesellschaften haben insoweit ein unmittelbares Wahlrecht; bei den mittleren Gesellschaften dagegen handelt es sich um ein Wahlrecht der Mitgliedstaaten. Ausfertigungen dieser Unterlagen müssen für jedermann ohne Einschränkung erhältlich sein. Die Gesellschaft muß auch den Ort angeben, an dem sie diese Unterlagen zur Verfügung hält. Die Mitgliedstaaten haben die erforderlichen Maßnahmen zu treffen, um sicherzustellen, daß die Unterlagen der Rechnungslegung tatsächlich jedermann zur Verfügung stehen. Allerdings können Gesellschaften, die sich bei der Emission von Wertpapieren an das Publikum gewendet haben, diese Art der Offenlegung nicht in Anspruch nehmen.

Artikel 12

Alle kleinen Gesellschaften sind nunmehr von der Verpflichtung befreit, ihren Jahresabschluß durch Personen prüfen zu lassen, die nach einzelstaatlichem Recht dafür zugelassen sind.

Artikel 13

Dieser Artikel erlaubt es den Kapitalgesellschaften, ihren Jahresabschluß in ECU aufzustellen. Die für die Umrechnung verwendete Methode ist im Anhang anzugeben.

Artikel 14

Dieser Artikel erlaubt es, konsolidierte Abschlüsse in ECU aufzustellen. Die für die Umrechnung verwendete Methode ist im Anhang anzugeben.

---

[4]) Richtlinie 77/91/EWG — ABl. Nr. L 26 vom 31. Januar 1977

Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei, 5300 Bonn
Alleinvertrieb: Verlag Dr. Hans Heger, Postfach 20 13 63, Herderstraße 56, 5300 Bonn 2, Telefon (02 28) 36 35 51
ISSN 0722-8333